

**Audience publique du 14 février 2007**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes en matière  
d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 21054 du rôle, déposée en date du 24 février 2006 au greffe du tribunal administratif par Maître Yves WAGENER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation et sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 novembre 2005 portant rejet de la demande de Monsieur ... du 29 juillet 2005 en remise par voie gracieuse de la taxation d'office effectuée pour l'année 2000 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 24 août 2006 au greffe du tribunal administratif par le délégué du Gouvernement ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Yves WAGENER et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 octobre 2006 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 6 octobre 2006 prononçant la rupture du délibéré et ordonnant à la partie demanderesse de procéder à la mise en intervention de Madame ... en sa qualité de partie tierce intéressée ainsi qu'invitant la partie demanderesse à préciser la portée de son « *recours gracieux* », ainsi qualifié, au vu des dispositions pertinentes de la législation fiscale ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Frank SCHAAL, demeurant à Luxembourg, du 28 novembre 2006 portant signification de ce recours à Madame ... ;

Vu le mémoire supplémentaire qualifié de « *note de plaidoiries* », déposé au greffe du tribunal administratif par Maître Yves WAGENER en date du 31 janvier 2007 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître Yves WAGENER et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries complémentaires respectives à l'audience publique du 31 janvier 2007.

---

Le 26 janvier 2006, le bureau d'imposition Luxembourg 9 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2000, par lequel le bureau d'imposition procéda à la taxation d'office du contribuable à défaut de remise de la déclaration d'impôts.

Monsieur ... adressa le 29 juillet 2005 un courrier au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », pour solliciter « *la rectification par voie gracieuse de l'imposition effectuée* », en avançant divers motifs d'ordre familial et matériel qui l'auraient empêché de déposer les déclarations d'impôt pour les années 2000 à 2004.

Par décision directoriale du 29 novembre 2005, le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta la prédite demande en les termes suivants :

*« Vu la demande présentée le 2 août 2005 par le sieur ..., demeurant à L-7333 Steinsel, 11, rue des Prés, ayant pour objet une remise par voie gracieuse d'impôts concernant l'année 2000 ;*

*Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996 ;*

*Considérant que la demande conteste au fond la taxation établie d'office de l'année 2000 ;*

*Considérant qu'en vertu du paragraphe 131 AO, sur demande dûment justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;*

*Considérant que le requérant, malgré rappels et sommations d'astreintes, n'a pas donné suite aux injonctions administratives de remettre la déclaration de l'année en cause ;*

*Considérant que le bureau d'imposition a procédé à bon droit à la taxation des revenus du requérant sur base du paragraphe 217 AO, compte tenu des données de la cause, à défaut de remise de déclaration d'impôt; qu'en agissant de la manière le requérant doit s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation effectuée contre laquelle il n'a pas estimé opportun d'introduire dans les délais du paragraphe 245 AO une réclamation motivée ;*

*Considérant que la remise de déclaration après imposition ne doit impliquer un redressement des bases d'impositions évaluées et du bulletin d'impôt qui est coulé en force de chose jugée ;*

*Force est de constater que le moyen invoqué s'analyse en une contestation de la légalité matérielle de l'imposition, étrangère en tant que telle à la matière gracieuse (cf. T.A. N°11196 du 27.10.1999 et confirmé par C.A. N°11703C du 30.03.2000) ;*

*Considérant qu'une remise pour rigueur subjective n'est justifiée que si la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive de moyens de subsistance indispensables ;*

*Considérant qu'une telle rigueur excessive au sens prévisé, incompatible avec le principe de l'équité au sens du paragraphe 131 AO, n'est pas à admettre au vu de la situation de revenu et de la fortune du requérant ;*

*Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ; (...) »*

Par requête déposée le 24 février 2006, Monsieur ... a introduit un recours tendant à la réformation et sinon à l'annulation de cette décision directoriale déclarant non fondée sa demande datée du 2 août 2005 dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2000 litigieux.

A l'appui de son recours, le demandeur affirme n'avoir jamais contesté la légalité de l'impôt et vouloir se limiter à exposer les raisons du retard tardif et à signaler l'élément important, « *qui sans nul doute allait réduire considérablement la charge d'impôt* », à savoir l'acquisition par le ménage d'un immeuble en 2000 qui aurait sérieusement grevé ses revenus.

Il affirme n'avoir voulu dans le cadre de son « *recours gracieux* » que « *l'équité : à savoir une réduction du montant initialement taxé en raison du fait que toutes les dépenses en relation avec l'acquisition et la transformation de l'immeuble du ménage, n'étaient pas prises en compte par la taxation d'office* ».

Le demandeur reproche à ce sujet en substance à l'administration des Contributions directes d'avoir été au courant de l'acquisition par son ménage d'un immeuble mais de ne pas en avoir tenu compte lors de l'établissement de la taxation d'office, et ce alors que pourtant « *la taxation n'a certainement pas pour but de punir le contribuable* ».

S'il admet avoir été négligent en ne procédant pas au dépôt de sa déclaration d'impôt et ne réagissant pas aux sommations, il entend cependant expliquer son comportement par ses problèmes familiaux qui l'auraient empêché de respecter « *ne serait-ce que le délai pour contester la taxation d'office* », de sorte qu'actuellement il ne pourrait que procéder par la voie d'un recours gracieux afin de soumettre à l'administration des Contributions directes tous les éléments de sa situation fiscale.

Dans ce cadre, il expose que les frais de réparation et de transformation de l'immeuble acquis en 2000, d'un montant de 2.270.000.- flux, n'auraient pas été pris en compte par l'administration des Contributions directes, ce qui aurait fait l'objet d'une « *réclamation* ». A ce sujet, il estime qu'il s'agirait « *d'éléments parfaitement subjectifs, tous en relation avec l'équité, qui conduisent le contribuable à attaquer la décision intervenue* », la taxation d'office réalisée par l'administration des Contributions directes, qu'il qualifie de « *surcharge-*

*sanction* » créant en effet « *une situation injuste, une rigueur hors du commun qui compromet l'existence économique du ménage* ».

Compte tenu de la diversité des termes utilisés par le demandeur dans son recours contentieux (« *recours gracieux* », « *réclamation* »...), il appartient de prime abord au tribunal de qualifier le courrier adressé par le demandeur au directeur en date du 29 juillet 2005, la qualification retenue ayant en effet une incidence directe sur la recevabilité et sur le fond du présent recours.

Par avis du 6 octobre 2006, le tribunal administratif a à ce sujet prononcé la rupture du délibéré afin de permettre au demandeur de préciser la base légale de ce courrier au vu des dispositions pertinentes de la législation fiscale.

Par « *note de plaidoiries* » déposée en date du 31 janvier 2007, le demandeur expose baser son recours contentieux sur l'article 2 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions administratives et avoir exercé auprès du directeur « *le recours hiérarchique en offrant des éléments nouveaux, à savoir l'ensemble des déclarations manquantes avec l'information au sujet de l'acquisition d'un bien immobilier* », « *demande de rectification* » qui s'analyserait « *aussi en fonction du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes* ».

Enfin, il se réfère au site Internet de l'administration des Contributions directes, et plus précisément à un passage expliquant les conditions d'une demande de remise gracieuse.

Face à ces explications pour le moins confuses, le tribunal est amené à rappeler les principes de la procédure pré-contentieuse propres au droit fiscal.

Il convient de prime abord à souligner que contrairement à ce que fait plaider le demandeur, les dispositions du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes ne sont en l'espèce pas applicables. En effet, l'article 5 de la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse, loi exécutée par le prédit règlement grand-ducal du 8 juin 1978, précise que « *la présente loi et ses règlements d'exécution ne s'appliquent pas à la matière des contributions directes* ».

Il convient encore de souligner que si d'une manière générale le destinataire d'une décision administrative individuelle est libre d'introduire un recours gracieux auprès de l'autorité ayant émis la décision afférente ou auprès du supérieur hiérarchique de ladite autorité, et que le fait de ne pas introduire un tel recours gracieux ne l'empêche pas d'introduire un recours contentieux directement contre la décision lui faisant grief, il en est autrement au cas où une disposition légale ou réglementaire prévoit expressément une procédure de recours administratif à intenter contre la décision initiale. Le fait par une telle disposition légale ou réglementaire de prévoir une procédure spéciale de recours administratif à l'encontre d'une décision administrative, oblige le destinataire de ladite décision, au cas où il souhaite voir modifier ou retirer ledit acte administratif, à recourir d'abord à la procédure spéciale telle que prévue par la loi avant de pouvoir introduire un recours contentieux devant les juridictions administratives (trib. adm., 13 décembre 2000, n° 11253, Pas. adm. 2006, V° Procédure contentieuse, n° 228).

Or en la présente matière, le contribuable, confronté à un bulletin d'imposition, dispose de plusieurs recours spécifiques au droit fiscal, régis par des dispositions spéciales.

C'est ainsi que le contribuable dispose notamment, en vertu du paragraphe 94, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », de la possibilité de faire retirer ou modifier son bulletin d'impôt, à condition toutefois qu'il ne soit pas forclos dans le cadre d'un recours contentieux, possibilité communément considérée comme « *recours gracieux* » en ce sens que la demande afférente est adressée à l'autorité ayant pris la décision attaquée, à savoir le bureau d'imposition compétent.

Il peut encore déposer endéans un délai de trois mois une réclamation devant le directeur sur base du paragraphe 228 AO, le contribuable étant même obligé lorsqu'il veut soumettre l'imposition lui opposée au juge du fond, sous peine d'irrecevabilité de son recours contentieux ultérieur, de soumettre préalablement une telle réclamation au directeur.

D'un autre côté, le contribuable dispose encore de la possibilité de présenter une demande de remise d'impôt - communément appelée « *remise gracieuse* » - sur base du paragraphe 131 AO, demande à ne pas confondre avec le recours gracieux au sens du paragraphe 94, alinéa 1<sup>er</sup> AO. Une remise d'impôt se conçoit dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière soit subjectivement dans la personne du contribuable. Une demande de remise d'impôt s'analyse dès lors exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette. (trib. adm., 17 octobre 2001, n° 13099, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 283).

En l'espèce, encore que le litismandataire ait dans sa requête introductive d'instance manifestement confondu les diverses possibilités ci-avant exposées, le directeur a valablement pu considérer au vu du libellé de la demande datée du 29 juillet 2006 que Monsieur ... a voulu présenter une demande en remise d'impôt, et ce d'autant plus que le demandeur était en tout état de cause forclos à présenter un recours gracieux au sens du paragraphe 94, alinéa 1<sup>er</sup> AO ou une réclamation au sens du paragraphe 228 AO. Cette analyse est encore confirmée par le renvoi par son litismandataire dans son mémoire supplémentaire aux explications relatives à la demande de remise d'impôt fournies par l'administration des Contributions directes sur son site Internet.

Le paragraphe 131 AO prévoyant un recours de pleine juridiction en la matière, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit en cause.

Le recours en réformation est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Le recours en annulation introduit en ordre subsidiaire est dès lors irrecevable.

Au vœu du paragraphe 131 AO, une remise d'impôt se conçoit « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* », et ce à condition que la demande afférente ait été introduite par le

contribuable « *endéans les délais du § 153 AO* », c'est-à-dire endéans l'année qui suit les faits justifiant la remise d'impôt.

En l'espèce, il appert que le contribuable entend voir prendre en compte par l'administration des Contributions directes des frais liés à l'acquisition et à la rénovation d'un immeuble acquis en 2000, frais qui auraient gravement grevé les capacités financières du ménage.

Afin de pouvoir bénéficier d'une remise d'impôt, il faut de prime abord que la légalité de l'imposition ne soit pas contestée, étant donné que la voie de la remise est exclusive de celle contentieuse de la fixation de l'impôt.

Or en l'espèce le demandeur semble vouloir mettre en cause la légalité de l'imposition, en reprochant au directeur d'avoir notamment commis un excès de pouvoir en ne prenant pas en considération les éléments de sa situation fiscale découlant de sa déclaration fiscale remise en date du 26 janvier 2005.

Cependant, les arguments afférents du demandeur relatifs à la prétendue contrariété de la non-prise en compte des frais liés à l'acquisition et à la rénovation de l'immeuble acquis en 2000, qui ne tendent qu'à contester la légalité de l'imposition, sont étrangers aux considérations d'équité requises dans le cadre de la procédure prévue par le paragraphe 131 AO.

A titre superfétatoire, le tribunal tient encore à souligner qu'une remise d'impôt n'est justifiée que si, ou bien la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables, ou bien si objectivement l'application de la législation fiscale conduit à un résultat contraire à l'intention du législateur (cf. trib. adm. 18 novembre 1998, n° 10364 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 286, et autres références y citées).

A cet égard, il y a lieu de relever qu'une rigueur objective ne peut pas résulter d'une fausse application de la loi fiscale, de sorte qu'à défaut de tout autre moyen aucune rigueur objective ne peut être dégagée des éléments du dossier soumis au tribunal.

Quant à la situation familiale du demandeur, qui expliquerait non seulement son défaut de diligence mais également sa situation financière difficile, il convient de retenir dans le cadre de la présente affaire que cette situation ne saurait justifier à elle seule un empêchement de l'intéressé de soumettre en temps utile sa déclaration d'impôt et le cas échéant sa réclamation à l'autorité compétente.

Par ailleurs, le demandeur ne fait pas non plus état d'une quelconque rigueur subjective au sens du paragraphe 131 AO d'après laquelle sa situation personnelle serait affectée de façon telle que le paiement de l'impôt non remis par la décision déférée compromettrait son existence économique et le priverait des moyens de subsistance indispensables.

Il ressort en effet des éléments du dossier que Monsieur ... et son épouse sont tous deux fonctionnaires d'Etat - le demandeur relevant plus particulièrement de la carrière supérieure de l'Etat - de sorte à devoir être considérés comme jouissant à tout le moins de

revenus réguliers confortables, étant entendu que le fait d'avoir acquis un immeuble à un prix trop élevé ne saurait être considéré à lui seul en tant qu'élément de rigueur de nature à énerver la décision de non-remise déferée.

Sur base des considérations qui précèdent, le recours est à rejeter pour être non fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

met les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 14 février 2007 par :

Mme Lamesch, premier juge,  
Mme Thomé, juge,  
M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lamesch